

Audience publique du 26 février 2013

Recours formé par
la société anonyme de droit luxembourgeois ... S.A., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 29752 du rôle et déposée le 23 janvier 2012 au greffe du tribunal administratif par la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ... , représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 octobre 2011, répertoriée sous le numéro C16731 du rôle, déclarant la réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal et les bulletins de la retenue d'impôts sur revenu des capitaux des années 2006, 2007 et 2008, tous émis le 11 mai 2011, partiellement fondée ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 20 avril 2012 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 13 juin 2012 accordant un délai pour déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire en réplique déposé par au greffe du tribunal administratif par Maître Patrick Weinacht, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, le 4 juillet 2012 nom et pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 31 août 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déferée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Patrick Weinacht et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 janvier 2013.

En date du 14 juillet 2009, la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée « la société ... », déposa au bureau d'imposition société Diekirch, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2006. Le 29 janvier 2010, la société ... déposa au bureau d'imposition la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2008 et le 18 mars 2010 elle y déposa la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2007.

Par courrier du 15 mars 2011, le bureau d'imposition adressa à la société ... un courrier dans lequel il l'invita de lui fournir, pour le 31 mars 2011 au plus tard, les détails des frais de voiture ainsi que l'identité des utilisateurs de ces voitures, le tableau d'amortissement, le détail du compte des créances irrécouvrables pour l'année 2007, le détail du compte des frais de voyage du personnel, le détail du compte des frais de voyage du patron et le détail du compte cadeaux clientèle.

A défaut de réaction de la part de la société ..., le bureau d'imposition lui adressa le 12 avril 2011, sur base du § 205, alinéa 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », un courrier l'informant qu'il envisage de s'écarter sur différents points des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial des années 2006 à 2008. Le 11 mai 2011, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal et les bulletins de la retenue d'impôt sur revenu de capitaux des années 2006, 2007 et 2008.

Par un écrit du 13 mai 2011, la société ... introduisit une réclamation à l'encontre de ces bulletins.

Par décision du 20 octobre 2011, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », déclara la réclamation recevable en la forme et partiellement fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 16 mai 2011 par le sieur... , au nom de la société anonyme, avec siège social à L ..., pour réclamer contre les bulletins repris dans le « décompte parvenu en date du 11 mai 2011 » ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués ; que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, ainsi que contre les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2006, 2007 et 2008, tous émis le 11 mai 2011 ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante critique les bulletins litigieux sans fournir de précisions supplémentaires quant à la motivation des réclamations ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la requérante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante a entre autres pour objet l'achat et la vente, la construction, la promotion, la mise en valeur, la prise et la dation de location d'immeubles bâtis ou non bâtis, l'exercice de l'activité d'agent immobilier, incluant notamment toute activité d'intermédiaire, sur quelque base que ce soit, dans toutes transactions portant sur des immeubles bâtis ou non bâtis ; l'exercice, par l'intermédiaire de personnes dûment agréées, l'activité de conseil, de courtage, d'agence et de représentation dans toutes les branches d'assurances et de réassurances ;

Considérant qu'il ressort des déclarations fiscales des années 2006 à 2008 que la réclamante exerce d'abord l'activité de prise de participations en 2006 et que son objet consiste en l'achat, la vente et la construction en 2007 et en 2008 ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le bureau d'imposition a, d'une part, admis des distributions cachées de bénéfices en 2006, 2007 et 2008 et, d'autre part, refusé la déduction d'une créance irrécouvrable en 2007 ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164 alinéa 3 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont, normalement, il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, n° 6690 du rôle ; décision C 9679) ;

Considérant qu'il ressort de l'analyse du dossier fiscal que les distributions cachées de bénéfices admises par le bureau d'imposition concernent des dépenses d'exploitation non admises et se décomposent comme suit :

	2006	2007	2008
<i>Frais de voiture (reprise de 50%)</i>	58.311	46.621	63.323

<i>Frais de voyage (reprise de 80%)</i>	<i>1.455</i>	<i>p.m.</i>	<i>81.504</i>
<i>Cadeaux (reprise de 80%)</i>	<i>6.321</i>	<i>66.507</i>	<i>55.584</i>
<i>Amortissement chevaux</i>	<i>13.440</i>	<i>14.345</i>	<i>p.m.</i>
<i>Total :</i>	<i>79.527</i>	<i>127.473</i>	<i>200.411</i>

Considérant qu'en date du 15 mars 2011, le bureau d'imposition avait notifié une mesure d'instruction à la réclamante lui demandant entre autres de lui transmettre les détails des frais de voitures, des frais de voyage et des frais de cadeaux des années 2006, 2007 et 2008, des créances irrécouvrables de 2007, ainsi que les tableaux d'amortissement des années 2006, 2007 et 2008 ;

que la réclamante n'a réservé aucune suite à cette mesure d'instruction ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition des années 2006, 2007 et 2008, le bureau d'imposition a refusé la déduction de la créance irrécouvrable en 2007 et a admis des distributions cachées de bénéfice en relation avec les frais de voiture, les frais de voyage et de cadeaux, ainsi que les frais d'amortissement de chevaux des montants respectifs de 79.527 euros, de 127.473 euros et de 200.411 euros ;

Considérant en outre que la réclamante n'a pas réagi à la lettre du 12 avril 2011 par l'intermédiaire de laquelle le bureau d'imposition lui a notifié les divergences par rapport aux déclarations d'impôts des années 2006, 2007 et 2008 dans le cadre de l'application du paragraphe 205 alinéa 3 AO ;

Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 L.I.R., les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;

Considérant qu'aux termes de l'article 12 L.I.R., ne sont pas déductibles les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille ;

que les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou son activité, rentrent également parmi ces dépenses ;

Considérant que les frais de voiture provoqués exclusivement par l'activité professionnelle constituent des dépenses d'exploitation (article 45 L.I.R.) et sont partant à porter en déduction du résultat de cette activité ;

Considérant que si en principe il incombe aux contribuables de fournir la preuve de la totalité des déplacements requise à des fins de détermination de la part de l'utilisation professionnelle au moyen notamment d'un carnet de bord, les contribuables doivent au moins, en l'absence de ce moyen de preuve, pouvoir présenter des annotations et autres pièces à l'appui pouvant être raisonnablement prises en considération pour étayer une quote-part professionnelle justifiée ;

Considérant qu'à ce jour, la réclamante est restée en défaut de fournir les détails demandés ou de produire des explications ou pièces justificatives quant aux dépenses litigieuses ou la créance irrécouvrable ;

Considérant que la requérante n'a dès lors pas pu établir la nature professionnelle des dépenses d'exploitation en relation avec les chevaux et avec les frais de voyage et de cadeaux ;

Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par la suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jugement tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition pouvait admettre aux distributions cachées de bénéfices susmentionnées et refuser la déduction de la créance irrécouvrable ;

Considérant que l'instruction au contentieux a toutefois révélé qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2006, le bureau d'imposition a erronément mis en compte une distribution cachée de bénéfices de 137.838 euros au lieu de 79.527 euros ;

Considérant qu'en vertu de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées doivent faire l'objet d'une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148, alinéa 1 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux applicable pour l'année 2006 est de 20% et de 15% pour les années 2007 et 2008, à moins que le débiteur des revenus ne prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;

Considérant que les redressements des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006 font l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les dit partiellement fondées,

ramène l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à 4.152,72 euros,

établit la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006 à 19,50 euros,

ramène l'impôt commercial communal de l'année 2006 à 48,00 euros,

ramène la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de l'année 2006 à 15.905 euros,

renvoie au bureau d'imposition pour exécution. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 23 janvier 2012, la société ... introduit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 20 octobre 2011.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3) 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des capitaux. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le prédit recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir que son activité consisterait dans la recherche de terrains libres et de sites commercialement porteurs et dans l'obtention des permis pour la construction d'un ou plusieurs magasins voire de centres commerciaux et qu'elle aurait accessoirement développé l'activité d'élevage de chevaux de saut. Entre 2007 et 2011, elle aurait connu des années difficiles essentiellement en raison de la difficulté croissante d'obtenir des permis de construire et à la complexité de ces projets dont certains auraient échoué, créant ainsi un trou de trésorerie important et, finalement, en raison de la faillite de deux de ses filiales.

La demanderesse conteste plus particulièrement la requalification des frais d'exploitation en tant que distribution cachée de bénéfices en vertu de l'article 163 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommé par « LIR ». A cet égard, et plus particulièrement au sujet des frais de voitures, elle fait valoir, sur base de factures versées en cause, que toutes les voitures auraient fait l'objet d'un « *full leasing* » et auraient été essentiellement utilisées par ses salariés dans le cadre des missions qui leur auraient été confiées. Les frais de voyage seraient composés des frais des salariés lorsqu'ils se seraient déplacés pour la société et des acquisitions faites à ces occasions. Au sujet des cadeaux et des frais de représentation, elle donne à considérer, sur base de factures versées en cause, qu'ils se seraient composés de fleurs achetées pour garnir les bureaux et autres décorations ainsi que, notamment, la location d'une loge dans un stade de football qui lui aurait permis de faciliter ses relations avec des décideurs responsables de projets urbanistiques au sein des administrations et avec d'autres personnalités. Finalement, si elle admet que dans la mesure où un jeune cheval de race prend de la valeur en grandissant et n'en perd pas, il n'y aurait pas lieu à l'amortissement des chevaux, elle conteste cependant la non-déductibilité des frais y relatifs.

En ce qui concerne finalement les dettes irrécupérables de l'exercice social de 2007, la demanderesse explique qu'elle aurait repris la totalité des dettes de ses deux sociétés filiales tombées en faillite.

Le délégué du gouvernement relève, d'un côté, que la demanderesse n'aurait pas produit une comptabilité claire, ordonnée, complète et exacte pour les années en cause, et, de l'autre côté, que ses explications seraient, du moins partiellement, contradictoires, notamment en ce qui concerne l'utilisation des voitures par ses salariés. Il maintient la position que la demanderesse resterait en défaut de justifier la cause exclusivement personnelle des montants qu'elle aurait déclarés en tant que frais d'exploitation.

Le tribunal est amené à relever liminairement qu'en l'espèce, le montant des produits de l'activité de la demanderesse n'a pas été mis en question par le bureau d'imposition et que le différend porte sur la seule question de la réalité et de la déductibilité des postes de dépenses visés dans les courriers du bureau d'imposition des 15 mars et 12 avril 2011, le bureau d'imposition ayant affiché son intention de n'admettre à la déduction ces frais en tant que dépenses d'exploitation que dans la mesure où la preuve documentaire de la réalité et de la déductibilité de ces frais serait rapportée, de manière qu'aucune incertitude sur le niveau des recettes ou dépenses de l'appelante ne se trouve alléguée en cause et que le litige soumis actuellement au tribunal porte exclusivement sur une question de reconnaissance fiscale comme dépenses d'exploitation de certains postes de charges mis en avant par la demanderesse.

En vertu du § 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le § 244 AO prévoyant que l'instance de recours, c'est-à-dire le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que le bureau d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le § 204, alinéa 1^{er} AO énonce que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle [...] erforschen und von amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse [...] ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind [...]* ». Par voie de conséquence, dans le cadre de l'examen de la situation réelle (*tatsächliche Verhältnisse*), le directeur, qui dispose entre autres du pouvoir d'une modification de l'imposition même en défaveur du contribuable, doit appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination successive des bases d'imposition et de la cote d'impôt et il dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et des moyens d'investigations pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable et de l'impôt mis à sa charge.¹

Cependant, en l'espèce, il se dégage des éléments soumis au tribunal que la demanderesse n'a pas soumis au bureau d'imposition les informations et documents sollicités par celui-ci à travers son courrier du 15 mars 2011. Le bureau d'imposition a partant, à travers les bulletins en cause émis le 11 mai 2011, refusé la déduction des postes de charges litigieux sur lesquels portait la demande du bureau d'imposition précitée du 15 mars 2011. Si la demanderesse a certes soutenu dans sa réclamation du 13 mai 2011 qu'elle ne manquerait pas « *d'argumenter et documenter [sa] position dans les prochains jours* », il résulte cependant des éléments actuellement soumis au tribunal que ces informations et documents y promis n'avaient été soumis ni au bureau d'imposition, ni au directeur avant la prise de la décision directoriale déferée du 20 octobre 2011.

Eu égard au caractère pertinent de la demande de production d'informations et de documents supplémentaires concernant les postes de charges visés par le courrier du 15 mars 2011 et à défaut par la demanderesse de les avoir soumis au plus tard au directeur, celle-ci n'a dès lors pas produit de preuve suffisante pour établir le caractère erroné du refus de déduction de ces charges. Par cette attitude défailante, elle a encore enlevé au directeur toute possibilité d'investigation quant à la réalité de ces charges, de sorte qu'il ne pouvait pas épuiser les obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation. Partant, c'est à juste titre que le directeur a retenu qu'il n'y aurait lieu de faire droit que partiellement à la réclamation de la demanderesse.

En ce qui concerne le rôle dévolu au juge administratif saisi d'un recours au fond contre une décision directoriale de rejet d'une réclamation rendue dans des circonstances citées ci-avant, aucune disposition légale n'ôte à une partie demanderesse la faculté de soumettre en instance judiciaire des

¹ V. CA 18 janvier 2011, n° 26959 du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu

éléments de preuve nouveaux afin d'étayer, à l'appui de sa demande de réformation de la décision directoriale, un moyen déjà soulevé devant le directeur à l'encontre du bulletin entrepris.²

En l'espèce, la demanderesse a versé, il est vrai seulement au moment du dépôt de son mémoire en réplique, le 4 juillet 2012, un classeur dans lequel elle a rassemblé un échantillon de pièces en relation avec les postes de charges litigieux et a informé le tribunal et la partie adverse, à travers le prédit mémoire du 4 juillet 2012, que toutes les pièces en relation avec les années 2006 à 2008 seraient à la disposition du tribunal et que dans la mesure où il s'agirait de 20 classeurs, elle ne les aurait pas toutes versées au greffe du tribunal.

S'il est vrai qu'il incombe en principe au juge administratif d'examiner lui-même les éléments supplémentaires lui soumis par une partie à l'appui de ses moyens, la situation de l'espèce se distingue par la circonstance ci-avant constatée que la demanderesse avait certes réclamé contre les bulletins en cause émis le 11 mai 2011 devant le directeur, mais avait mis ce dernier dans l'impossibilité d'exercer la plénitude de ses pouvoirs et de faire usage de ses pouvoirs d'investigation.

Or, tel que relevé ci-avant, le directeur est investi, conformément au § 244 AO, des mêmes pouvoirs d'investigation que le bureau d'imposition et il est tenu, au vœu du § 243 AO, de réexaminer d'office l'intégralité du cas d'imposition lui déféré sans être limité par les demandes du réclamant et avec le pouvoir de modifier l'imposition même en défaveur de celui-ci. Ces pouvoirs permettent au directeur de procéder à un examen circonstancié de la réclamation et de tenir compte d'éventuelles incidences des volets d'imposition critiqués par le réclamant sur d'autres points du cas d'imposition, de manière à assurer au niveau administratif la correcte application de la loi fiscale et une pratique administrative uniforme. Par contre, le juge administratif se trouve privé de ses pouvoirs par l'article 97 (3), n° 8) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après dénommée « la loi du 7 novembre 1996 », qui rend les §§ 243 et 244 AO inapplicables aux juridictions administratives.

Dans la mesure où le régime des voies de recours instauré par l'AO et la loi du 7 novembre 1996 prévoit l'examen au fond d'une réclamation en premier lieu par une instance administrative supérieure disposant des pouvoirs prévus par les §§ 243 et 244 AO et où les moyens et éléments de fait soumis par la demanderesse au cours de la procédure contentieuse sont susceptibles de donner lieu à des mesures d'instruction complémentaires ou d'avoir des incidences sur d'autres volets des impositions litigieuses, il y a lieu de renvoyer l'affaire devant le directeur afin d'assurer au niveau administratif un examen de la réclamation de la demanderesse du 13 mai 2011 qui tient compte de l'incidence éventuelle des documents et informations soumis au tribunal administratif et ce nonobstant le caractère justifié de la décision directoriale déférée du 20 octobre 2011 sur base des éléments à la disposition du directeur au moment où cette dernière a été prise.

Il se dégage des développements qui précèdent que le recours sous analyse est partiellement justifié en ce sens que la décision directoriale déférée du 20 octobre 2011 encourt, dans le cadre du recours en réformation, l'annulation et qu'il y a lieu de renvoyer l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des pièces et documents versés seulement lors de la phase contentieuse, malgré l'invitation à ce faire au niveau précontentieux.

Dans la mesure où la décision directoriale encourt l'annulation du fait que les documents soumis au tribunal n'ont pas pu être pris en considération au niveau administratif, en raison de la

² V. CA 18 janvier 2011, n° 26959C du rôle, précité

défaillance manifeste de la demanderesse, il y a lieu de mettre les frais à sa charge, nonobstant le résultat de son recours.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision directoriale du 20 octobre 2011, et renvoie l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des pièces et documents versés seulement au cours de la phase contentieuse ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 26 février 2013 par le vice-président en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

Claude Fellens